

מתן אישורים מקדמיים על ידי אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

תקציר

מרכיב מהותי בכל התקשרות עסקית הנו מתווה המס. לצדדים לעסקה יש על כן עניין לעמוד מוקדם ככל האפשר על המיסוי הכרוך בעסקה כדי לצמצם את גורמי אי-הוודאות שבה. אחד האמצעים לכך הוא הגשת בקשה לרשויות המס למתן אישור מקדמי (pre-ruling) למתווה מס שבה מתוארים פרטי העסקה, עוד בטרם תיחתם העסקה.

עקרון חוקיות המינהל קובע, כי לרשות מנהלית אין סמכות מלבד זו שהוענקה לה לפי החוק. קיומה של הסמכה בדין למתן אישורים מקדמיים היא בעלת חשיבות מיוחדת, כיוון שאישור מקדמי למתווה מס יש בו משום הבטחה של רשות שלטונית. אולם מנגנון מתן האישורים המקדמיים של רשות מס הכנסה אינו מעוגן בדין, ולדעת משרד מבקר המדינה יש לעשות זאת.

אין נהלים בדבר ההליכים הקשורים במתן אישורים מקדמיים, ועל כן יש אי-בהירות בנושאים האלה: הגדרתו של אישור מקדמי; הגורם המוסמך לתת אישורים; הצורך בשיתופם של פקידי שומה ומומחים בתהליך קבלת ההחלטות; צירוף אסמכתאות לבקשות לאישור מקדמי, ופיקוח ובקרה על יישום האישורים ועל העמידה בתנאים הנקובים בהם.

אותרו אישורים מקדמיים שנקבעו בהם שיעורי מס שונים מאלה שנקבעו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, לסוגי ההכנסות שבהם עוסק האישור, וכן אישורים ובהם תנאים הסותרים את הנחיותיה של הנציבות.

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין אינה מפרסמת את האישורים המקדמיים שניתנו, ובכך היא מונעת מן הציבור מידע על עמדותיה בסוגיות עקרוניות. עקב כך גם אין לדעת אם אכן נשמר עקרון השוויון לפני החוק.



להיבט המיסוי יש חשיבות מרכזית בכל התקשרות עסקית, ולצדדים לעסקה חשוב לברר אותו בשלב מוקדם ככל האפשר כדי לצמצם את גורמי אי-הוודאות בעסקה. אחד האמצעים לכך הוא הצגת מבנה העסקה לרשויות המס ובקשה לאשר את מתווה המס המתחייב מהעסקה (להלן - אישור מקדמי). ביולי 1993 פרסמה נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות) חוזר בנושא "מתן חוות דעת מראש על ידי הנציבות (pre-ruling) להוצאת אישורים מקדמיים". במאי 1998 הקימה הנציבות את "המוסד להחלטות מקדמיות" בראשות סגן הנציב, ובנובמבר פרסמה חוזר חדש במקומו של החוזר משנת 1993, ובו הוגדרה החלטה מקדמית כ"החלטה מראש, הניתנת על ידי רשויות המס, בהקשר להיבטי מס הכרוכים בעסקה מסוימת שהנישום עומד לבצע, או שנמצאת בתהליך של ביצוע, ואשר המשכה תלוי בין השאר בהחלטה מקדמית". המוסד חדל לפעול לאחר כחצי שנה והחוזר משנת 1998 לא יושם.

המחלקה המקצועית בנציבות מטפלת ברובן הגדול של הבקשות לאישורים מקדמיים - כ-80 לשנה; בקשות נוספות - כ-30 לשנה - מטופלות על ידי גורמים אחרים בנציבות.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים נובמבר 2003-ספטמבר 2004 את טיפולו של אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - האגף), הפועל במסגרת רשות המסים בישראל, בבקשותיהם של נישומים למתן אישורים מקדמיים בקשר למס הכנסה. נבדקו 32 תיקי נישומים שנבחרו באופן אקראי ושקיבלו אישורים מקדמיים בשנים 2002-2003. הבדיקות נעשו בנציבות, שהנה הנהלת האגף, ובמשרדי השומה: פקיד השומה למפעלים גדולים (פשמ"ג), גוש דן, חיפה, נתניה ורמלה. בבדיקות השלמה נעשו ביחידה למיסוי בין-לאומי של הנציבות ובמחלקה הפיסקלית במשרד המשפטים.

הסדרת מתן האישורים בחוק

עיקרון חוקיות המינהל קובע, כי לרשות מינהלית אין סמכות, אלא אותה סמכות שהוענקה לה לפי חוק. לכן נדרש שלכל מעשה מינהלי תהיה הסמכה בחוק¹. הסמכה בדין למתן אישורים מקדמיים נחוצה גם מאחר שיש במתן האישורים משום הבטחה של רשות שלטונית בנוגע לפעולה עסקית מסוימת: הבטחה למסות את העסקה לאחר שבוצעה, בהתאם לפרטים שסוכמו באישור המוקדם.

מתן אישורים מקדמיים הוסדר בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 94) התשנ"ג-1993, אך ורק לעניין שינוי המבנה של עסקים ומיזוגם. מכאן, שחוק מעניין זה, מנגנון האישורים המקדמיים אינו מעוגן בדין, מצב המעורר שאלות לגבי סמכותה של הנציבות לתת אישורים מקדמיים.

בתשובתה של הנציבות למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2004 נמסר, כי "לאורך השנים רווחה הדעה באגף מס הכנסה כי ישנה סמכות ליתן החלטות מיסוי מכוח הסמכות הטבועה של רשות המסים, הן מכוח סמכות העוזר שלפי סעיף 17 לחוק הפרשנות, הן מכוח הסמכות המקצועית של נציבות מס הכנסה (כגורם מטה) להנחות את משרדי השומה בשטח ולבטח, מכוח הסמכות ליתן פרשנות משפטית מחייבת ... משמע, כי גם בהעדר חקיקה מפורשת ראתה נציבות מס הכנסה כי בסמכותה לטפל ולהוציא החלטות מקדמיות, אם כי, יש מקום גם להסדיר זאת בחקיקה מפורשת".

מנהלת המחלקה הפיסקלית בפרקליטות המדינה כתבה למשרד מבקר המדינה ביולי 2004, כי "אין מתפקידה של הנציבות לתת אישורים מראש, בהעדר הסמכה מפורשת לכך בחוק, וכי ראוי לתקן את החוק כדי להסדיר נושא זה בפירוט, כך ששירות זה יינתן על פי חוק ובצורה שוויונית". המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (כלכלי-פיסקלי) בתשובתה על ממצאי הביקורת מנובמבר 2004 כתבה גם היא כי "ראוי שהנושא יעוגן בחקיקה".

לדעת משרד מבקר המדינה, אכן ראוי לעגן בדין את מנגנון מתן האישורים המקדמיים.

1 ראו בעניין זה יצחק זמיר, "הסמכות המינהלית" (התשנ"ו), עמ' 49.

ההליכים הכרוכים במתן אישורים מקדמיים

הליכי מתן האישורים המקדמיים מן הראוי שיהיו מוסדרים ובהירים, בייחוד בהינתן שהם כרוכים בקבלת החלטות עקרוניות לגבי עסקאות מורכבות.

הביקורת העלתה, כי גם לאחר שהמוסד שהיה אמור לעסוק בהחלטות מקדמיות חדל לפעול, וגם לאחר שפג תוקפו של החוזר משנת 1993, והחוזר משנת 1998 לא יושם - לא הסדירה הנציבות את הטיפול בנושא בכללים ובנוהלי עבודה בדבר סדרי מתן האישורים.

הגדרות

הנציבות לא הגדירה מהו אישור מקדמי, ולכן פירשו בעלי תפקידים שונים באגף מושג זה לפי שיקול דעתם. למשל, אותרו כמה אישורים שהיו למעשה שומה על פעולות שכבר נעשו (ראו לכך בדוגמה שלהלן).

לדעת משרד מבקר המדינה, יש להגדיר מהו "אישור מקדמי", בתוך כך, בדיון בבקשות לאישורים מקדמיים אין מקום לדון בפעולות שכבר נעשו, שכן קביעת המס שיחול עליהן היא למעשה שומה ולא אישור מקדמי, האמור, מעצם טיבו, לעסוק במיסוי פעולות מתוכננות או שנמצאות בתהליך.

מדרג המאשרים

הביקורת העלתה, כי אישורים ניתנו בידי בעלי תפקידים שונים באגף מס הכנסה: הנציב, סגני הנציב, יועצים משפטיים ופקידי שומה. נוכח חשיבותם של האישורים המקדמיים, היה ראוי שייקבע מי מוסמך לתת אישורים, ומהו מדרג הסמכויות בתחום זה; האם ניתן להסתפק בגורם מאשר אחד, או שנדרש תהליך היררכי של האישור.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לקבוע מיהם בעלי הסמכות לתת אישורים מקדמיים.

מאחר שכאמור, המושג "אישור מקדמי" לא הוגדר, לא נקבע בבירור מי מוסמך לתת אישורים, ולא נקבע מדרג של מאשרים, התעוררו לעתים חילוקי דעות בעניין הסמכות לטפל בנושא. חילוקי דעות אלה גרמו להתארכות ההליכים, לפגיעה בסדרי העבודה התקינים ואף לאבדן הכנסות. להלן דוגמה הממחישה את אי-הבהירות הנגרמת מהיעדרה של הגדרה ברורה למונח "אישור מקדמי", ומהיעדר הקביעה מיהו הגורם המוסמך לתת אישורים מקדמיים:

חברה א' היא חברת החזקות בבעלות בעל שליטה אחד. בשנת 1998 מכר בעל השליטה חלק ממניות חברה א' ואת היתר העביר לחברה ב' שהקים באותה שנה וגם בה שלט. בשנת 2000 מכרה חברה ב' חלק ממניותיה תמורת כ-24 מיליון ש"ח. מייצגי החברה דיווחו, ביוני 2001, כי חברה ב' היא חברה משפחתית, שה"נישום" בה הוא בעל השליטה (הכנסתה של חברה משפחתית נחשבת הכנסתו של מי שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחי החברה - "הנישום"). עוד דיווחו, כי מאחר שהנישום הוא תושב חוזר, לפי הפקודה כל הכנסתו פטורה ממס; שכן יחיד שהיה לתושב ישראל פטור ממס על רווחי הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, לפני היותו לתושב ישראל, אם מכרו בתוך שבע שנים מיום שהיה לתושב ישראל.

פקיד השומה לא אישר את הדיווח והכין באוגוסט 2001 שומה לפי מיטב השפיטה גם לחברה ב' וגם לנישום. בספטמבר 2001 פנתה מייצגת חברה ב' אל סגן נציב מס הכנסה לעניינים מקצועיים וטענה, שמכירת המניות פטורה ממס. היא ביקשה לקבל אישור על כך הן לשתי העסקאות שכבר נעשו והן אישור מקדמי לעסקאות שייעשו בעתיד.

בנובמבר 2001 גיבש סגן הנציב לעניינים מקצועיים הסדר מס, הכולל קביעת שיעורי מס שיחולו על מכירת המניות עד שנת 2000, וכן על מכירת יתרת המניות בעתיד. העתק האישור הומצא לפקיד השומה. פקיד השומה התנגד להסדר שעשה סגן הנציב וטען, כי האישור אינו אלא שומה לעסקאות שנעשו בשנים שעברו. בתשובתו לפקיד השומה באותו חודש טען סגן הנציב, שההסדר האמור הוא שומה לפי סעיף 145 לפקודה, והוא תואם את החוזרים משנת 1993 ומשנת 1998 שהוצאו בקשר לאישורים מקדמיים. פקיד השומה הודיע, כי יישם את החלטת סגן הנציב "תחת מחאה, שכן, לא התקיימו תנאי מינהל תקין".

בתשובתה למשרד מבקר המדינה ציינה הנציבות, כי "בדיעבד ובמחשבה לאחור, נראה כי נכון היה להעביר את הסוגיה למגרשו של הנציב ולקבל את הכרעתו, או לפחות, למצות את הבדיקה המשותפת של המחלקה המקצועית עם המחלקה המשפטית".

יצוין, כי בתשובתה מנובמבר 2004 על ממצאי הביקורת, מסרה מנהלת המחלקה הפיסקלית בפרקליטות המדינה (בהתייחסותה לממצאי הביקורת בכללותם, ולא לדוגמה ספציפית זו), כי "מתן הסכמה מראש של נציבות מס הכנסה להתנהג כך או אחרת איננו בשום פנים הפעלת שיקול דעת שומתי ואיננה נעשית במסגרת שומה; ההפך הוא הנכון, כל מטרתה היא לכבול את פקיד השומה בשיקול דעתו, לכשיבוא המועד להוצאת שומה כדין לפי סעיפים 145 או 152 לפקודה מס הכנסה"².

שיתופם של פקיד השומה ובעלי תפקידים אחרים בתהליך

גם אם האישור המקדמי ניתן בידי גורם בכיר בנציבות, מן הראוי שפקיד השומה שבתחומו מנוהל תיקו של מבקש האישור יהיה מעורב בעניין, שכן הוא אמור להכיר את הנישום ואת עסקיו. ואכן, במחלקה המקצועית שבנציבות הורו בשנת 2001, כי יש לדווח למשרד השומה המטפל בתיק הנישום על הכוונה לתת אישור מקדמי, לבדיקת עמדתו בסוגיה. אולם בביקורת נמצא, שלעתים לא שותף פקיד השומה בהחלטה על מתווה המס (מצב זה עולה בכירור גם מהדוגמה שהובאה לעיל).

זאת ועוד, לעתים לצורך מתן אישור מקדמי נדרשת חוות דעתם של בעלי תפקידים מקצועיים בנציבות, בעיקר כאשר הבקשה נוגעת לעסקה סבוכה שיש לה היבטים משפטיים או היבטי מיסוי מורכבים. אי-שיתופם של גורמים מקצועיים עלול לגרום לתקדימים לא רצויים ולהפסדי מס.

הביקורת העלתה, כי הנציבות לא גיבשה נהלים בקשר לדיון בבקשות בנושאים שנדרשים בהם שיתופם של גורמים מקצועיים או חוות דעת משפטית; נמצא, שלא תמיד התייעצו עם כל הגורמים הנוגעים בדבר. להלן דוגמה הממחישה את הצורך בשיתופם של פקיד השומה, של מומחים למשפט ואחרים בגיבוש האישור המקדמי:

ביוני 1994 הגישה חברה בקשה לאישור מקדמי בשל שינוי מבנה, שבעקבותיו תהפוך לחברת החזקות של נכסי מקרקעין. בנובמבר 1995 אישר סגן נציב מס הכנסה לעניינים מקצועיים את מתווה המס, כאשר אחד התנאים היה, שנכסי המקרקעין שיישאר ביד החברה לא יהיו פטורים ממס אם יימכרו, לרבות מכירה שתיעשה אגב פירוק החברה. תנאי זה מנוגד לאמור בסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, הקובע, כי מכירת זכות מקרקעין של איגוד

2 סעיף 145 דן ב"סמכות לשום" וסעיף 152 דן ב"הסכם או החלטה בהשגה".

מתפרק תהיה פטורה ממס בהתקיים תנאים שנקבעו, ובהם, כי המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק.

ביולי 2001 ביקשה החברה מסגן הנציב לעניינים מקצועיים אישור מקדמי לפטור ממס שבח במכירת נכסי מקרקעין בפירוק מרצון של החברה; כלומר, לפי האישור יבוטל התנאי שנקבע באישור משנת 1995.

בפברואר 2002 הודיע פקיד השומה למפעלים גדולים (להלן - פשמ"ג) לנציבות על הסתייגותו מהבקשה; במאסר 2002 החליט סגן הנציב לעניינים מקצועיים לאשר את הבקשה. במאי אותה שנה כתב פשמ"ג לסגן הנציב, כי העתק מהמכתב שבו הביע את הסתייגותו נמסר ליועצת המשפטית של הנציבות, וכי נקבעה ישיבה בעניין זה. התברר, כי הישיבה לא קוימה, והאישור ניתן. באותו חודש - מאי 2002 - פנה פשמ"ג לסגן הנציב והציע לקיים דיון עקרוני בעניין מתן אישורים מקדמים אצל נציבת מס הכנסה; גם דיון זה לא התקיים.

לדעת משרד מבקר המדינה, בנוסף לבעיית אי שיתופם של גורמים הנוגעים בדבר, הרי משהוסכם על תנאי לביטול הפטור, הוא נעשה חלק מהסכם כולל, ולא היה מקום לשנותו ללא דיון מעמיק עם הנוגעים בדבר, ובעיקר גם היועצת המשפטית.

הנציבות הודיעה בתשובתה, כי ב-19.7.04 - לקראת סיום הביקורת של משרד מבקר המדינה - הקימה ועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי. בין הנושאים שידונו על ידי הוועדה נמצאים ריכוז הטיפול בהחלטות בידי מוסד להחלטות מיסוי והממשקים בינו ובין גורמים בנציבות (לרבות היועץ המשפטי) ופקידי השומה.

צירוף מסמכי רקע לבקשות

כדי לקבל החלטה מיטבית ולמנוע אישור הקלות מס לא מוצדקות, יש צורך לצרף לבקשה לאישור מקדמי מסמכים מפורטים, כגון הסכמים, חוות דעת משפטיות והערכות שווי שיש בהם מידע על הצדדים בעסקה, על מטרותיה הכלכליות ועל חבות המס הנובעת ממנה. הביקורת העלתה, כי ניתנו אישורים המסתמכים על בקשות שלוו במסמכים מועטים בלבד. יש שרק לאחר מתן האישור, כשבדק משרד השומה את הדוח על הכנסות הנישום, התברר שהנתונים שצוינו בבקשה לאישור מקדמי לא היו מלאים, ואף סתרו את המידע שהיה בתיק הנישום. להלן דוגמה:

בספטמבר 2002 פנה נישום לנציבות בבקשה להסדר מס על הכנסתו מכמה עסקאות של יזמות נדל"ן בחו"ל. הנישום טען כי אין לחייב הכנסות אלה במס בישראל כיוון שמקורן בחו"ל, והן אינן בתחום עיסוקו בארץ. בנובמבר 2002 חתמו המשנה לנציבה והאחראית למיסוי בין-לאומי במחלקה המשפטית בנציבות על הסכם עם הנישום. על פי ההסכם יהיו הכנסותיו חייבות במס בישראל משום שהשליטה בעסק וניהולו נעשים בישראל, אולם שיעור המס הסופי יהיה 15% בלבד. להסכם צורף תצהיר של הנישום על נכונות העובדות המפורטות בו. העתק של ההסכם נמסר למשרד השומה, המנהל את תיק הנישום. משרד השומה ביקש ממייצגו של הנישום להציג פרטים על העסקאות ואסמכתאות למקור ההכנסה. המייצג סירב לכך. בדצמבר 2002 ביקש פקיד השומה מהנציבה לבטל את ההסכם האמור, וטען ש"ההסכם נחתם מבלי שתיקו של הנישום נבדק במשרד השומה טרם ההסכם, לא נבחן המידע בתיקו, מערכות יחסיו העסקיים וקיימת סתירה בין הצהרותיו בהסכם למידע הקיים בתיק". למרות הסתייגויות אלה קיים משרד שומה את ההסדר האמור לעיל.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות, ש"מתגבשת הצעה לקיומה של מתכונת אחידה להגשת הבקשות מצד הפונים. במסגרת הבקשה יפרטו הפונים את העובדות נשוא הבקשה, את הנימוקים לבקשה, את עמדתם ובקשתם ויצרפו מסמכים ואסמכתאות".

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות להקפיד שהבקשות יוגשו במתכונת מסודרת ואחידה, ויצורפו אליהן כל המסמכים הדרושים. כך תהיה קבלת החלטות מבוססת וראויה, ויהיה אפשר לבחון אם הנישום עומד בתנאי האישור.

רישום ומעקב

רישום שיטתי ומסודר של הבקשות לאישורים מקדמיים ושל שלבי הטיפול בהן מאפשר טיפול יעיל בבקשות ומעקב אחריהן. המעקב חשוב במיוחד במקרים בהם האישורים מותנים בתנאים, ורק אם יתקיימו יהיו האישורים תקפים.

הביקורת העלתה, שאין במערכת הממוחשבת של האגף, המשמשת את כל משרדי השומה בעבודתם, אפשרות לאתר את הנישומים שניתנו להם אישורים מקדמיים. אף אין רישום נפרד של הבקשות, ולכן אי אפשר לקבל מידע על בקשות שהתקבלו ועל שלבי הטיפול בהן. עקב כך ייתכן שנישום שגורם אחד באגף דחה את בקשתו יפנה לגורם אחר בלא ידיעתו של הראשון, ובקשתו תתקבל בלי שיתבררו הסיבות לדחייה. ואכן כך אירע לא פעם, בעיקר לנישומים שנדחו בידי פקיד השומה ופנו לנציבות לקבל אישור (כמתואר בדוגמה לעיל, שבה אישרה הנציבות בקשה שדחה משרד השומה).

עוד הועלה, כי משרדי השומה אינם בודקים באופן שיטתי דוחות של נישומים שקיבלו אישורים מקדמיים. משרדי השומה בודקים מדי שנה בשנה, רק חלק קטן מאוד מדוחות הנישומים, ולכן הסבירות שדוחות נישומים שקיבלו אישורים מקדמיים ייבדקו היא נמוכה³. הנציבות לא עמדה על כך שמשרדי השומה ידווחו לה אם עמדו הנישומים בתנאי האישורים שנתנה להם.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שהנציבות תנהל רישום, שיטתי וממוחשב של הבקשות לאישורים המקדמיים. הרישום יאפשר לבדוק לגבי כל בקשה אם מדובר בבקשה שכבר נדחתה ולבחון את הסיבות לדחייה. רישום מעין זה גם יאפשר מעקב וקבלת החלטות מתוך הסתמכות על תקדימים ולהימנע מקבלת החלטות מנוגדות לאלה שניתנו בעבר.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות, כי ריכוז החלטות המיסוי בידי גוף אחד - המוסד להחלטות מיסוי - יקל את הרישום השיטתי של כל הבקשות המוגשות לרשות המסים. המלצה ברוח זו מתגבשת בוועדה לבחינת החלטות המיסוי, וכך גם המלצה שמשרדי השומה יפעילו מנגנון בקרה שיבדוק אם אכן עמד הנישום "במצגים העובדתיים שבבסיס הבקשה".

מתן הקלות שאינן מותרות בפקודה או בהוראות הנציבות

סעיף 245 לפקודה קובע, כי "לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק, או מכוח סמכות מוגדרת בחוק".

3 ראו דוח שנתי 253 של מבקר המדינה (2003), עמ' 349.

ב-11 מ-32 האישורים המקדמיים שנבדקו נמצא, שנקבעו לנישומים שיעורי מס שונים מאלה שנקבעו בפקודה לאותם סוגי ההכנסות, או תנאים החורגים מהנחיות שהנציבות קבעה, ואלה הביאו להקטנת סכום המס. להלן דוגמה:

בשנת 1993 הציעה חברה לעבודה תכנית לרכישת מניות של חברת האם שלה. בינואר 2001 נתן פקיד השומה אישור מקדמי לחברה ששיעור המס המרבי שיחול על עובדי החברה שיממשו מניות ואופציות החל ב-1.1.01 יהיה 42.5%. שיעור מס זה לא נקבע בפקודה, אלא הוא הממוצע של שיעור המס החל על הכנסה ממימוש ניירות ערך הנסחרים בחו"ל (35%) ושל שיעור המס הגבוה ביותר החל על הכנסה מעבודה (50%) והוא אושר על ידי ועדת הפסיקה של הנציבות⁴. עוד אישר פקיד השומה, כי יותר לחברה לנכות מהכנסתה 85% מהכנסתם של העובדים ממימוש האופציות והמניות. באוקטובר 2001 אישר פקיד השומה לחברה לשנות את ההסכמות האמורות, ונקבע כי שיעור המס על המימוש יהיה 43.4% (במקום 42.5%) ויותר לה לנכות את מלוא ההוצאה.

לדעת משרד מבקר המדינה, האישור המקדמי, במיוחד לאחר השינוי, חרג מהוראת הפקודה האמורות לעיל בעניין האיסור על מתן הנחות והקלות, ומהחלטות ועדת הפסיקה של הנציבות לגבי הכנסות ממימוש של מניות ואופציות בידי עובדים, שלפיהן "המעביד לא יתבע בניכוי את ההוצאה (כולה או מקצתה)". מבקר המדינה כבר מתח ביקורת על התפשרות של הנציבות עם נישומים על שיעור המס בנסיבות דומות של מכירת מניות לעובדים⁵.

פרסום האישורים

גוף שלטוני נדרש לתת גילוי נאות לפעולותיו ולהחלטותיו בכפוף למגבלות מסוימות. רעיון זה נובע מעקרונות היסוד של המשטר הדמוקרטי בדבר חובת הנאמנות של רשויות השלטון כלפי הציבור, השוויון לפני החוק וזכות הציבור לדעת. כיוון שלרוב, אישורים מקדמיים ניתנים לעסקאות מורכבות ובעלות היקף גדול, שלגביהן היבט המיסוי אינו ברור, חשוב להביאם לידיעת הציבור, שכן יש לאישורים ערך תקדימי מסוים. בנוסף לכך, פרסום האישורים מונע הענקת יחס שונה לנישומים שנסיבותיהם דומות.

הביקורת העלתה, כי אף על פי שהנציבות מפרסמת כדרך שגרה החלטות ונושאי מדיניות, אין היא מפרסמת את האישורים המקדמיים שהיא נותנת. בכך נמנע מהציבור מידע על עמדותיה בסוגיות עקרוניות, ואין לדעת אם אכן נשמר עקרון השוויון לגבי כל הנישומים שביקשו אישורים.

בפברואר 2004 דנה הנהלת הנציבות בנושא האישורים המקדמיים והחליטה להקים צוות שיבחן את נושא פרסום האישורים. בעקבות זאת הורתה ההנהלה לסגני הנציב לשלוח ללשכה המשפטית העתק של האישורים המקדמיים שניתנו, לצורך פרסומם ללא ציון שמות הנישומים. עד מועד סיום הביקורת - ספטמבר 2004 - לא נקטה הנציבות צעדים למילוי ההוראה האמורה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לפרסם, במגבלות המתחייבות, את האישורים המקדמיים שהיא נותנת, כדי שיהא בידי הציבור מידע על עמדותיה בסוגיות עקרוניות וכדי שעקרון השוויון יישמר.

4 גוף מקצועי העוסק בבעיות עקרוניות בנושאים שאין בעניינם חקיקה או הלכה מחייבת.
5 ראו דוח שנתי 52 של מבקר המדינה (2002), עמ' 445.



ב-15.12.04 הוגשו למנהל רשות המסים המלצות "הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי על ידי רשות המסים בישראל". דוח הוועדה כולל המלצות רבות המתכנסות לעשרה תחומים, והן נוגעות למכלול ענייני המס והמינהל שיש להם קשר לנושא. במכתב לוואי לדוח, מ-26.12.2004, של מנהל רשות המסים הוא הודיע למשרד מבקר המדינה: "דומני כי הערותיכם כפי שהוצגו בדוח מבקר המדינה, קיבלו ביטוי הולם והתייחסות במסגרת המלצות הוועדה. הוחלט כי רשות המסים תיערך כבר עתה ליישום ההמלצות. המוסד להחלטות מיסוי יחל בכל הפעילות שניתן לבצע בהעדר חקיקה כבר מה-1.1.2005, ובמקביל נפעל לאלתר לקידום הליכי החקיקה הנדרשים, הליכי המחשוב בשע"מ, כתיבת נהלים פנימיים, ניסוח טפסים והטמעת שיטות העבודה".



מתן אישורים מקדמיים כרוך בהחלטות עקרוניות ומהותיות שיש להן השפעה על מערך המס. הביקורת העלתה, שיש אי-בהירות בתחומים שונים הכרוכים במתן האישורים המקדמיים: מקור הסמכות למתן האישורים והגורם המוסמך לתת אותם; הגדרתו של אישור מקדמי; והצורך בשיתופם של משרד השומה ומומחים בתהליך קבלת ההחלטות. נמצא, כי לא הייתה הקפדה על צירוף כל האסמכתאות הנדרשות לבקשות לאישור מקדמי; ולא היה מעקב אחר יישום האישורים והעמידה בתנאים הנקובים בהם. עוד הועלה, כי באישורים ניתנו הקלות בניגוד לאמור בפקודה; וכי אין שקיפות לגבי האישורים המקדמיים שניתנו.

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי שמתן האישורים המקדמיים ייעשה מכוון הסמכה בדין.